

研究ノート

現行固定資産税制の特性と問題点について

川田 陽子・若山 浩司

The Study on the Characteristics and Problems of the
Municipal Fixed Property Tax System

Yoko KAWATA, Hiroshi WAKAYAMA

ABSTRACT

As Report on Japanese Taxation by Shoup Mission, municipal fixed property tax holds a key post in the source of revenue of local level. Municipal fixed property tax is not a personal exemption but an property tax in the present municipal fixed property tax system.

It is difficult to take one, because property tax theory and profit tax theory leave much to be desired. But under the present circumstances, municipal fixed property tax is characterized by property tax according to the precedent.

KEYWORDS: personal exemption, property tax, profit tax, assess sum of property, the current prices

まえがき

地価は、都市部で需要の高い土地は高騰し、地方や都市部でも需要のない土地は下落が止まらない。テロ攻撃・IT産業低迷で、不良債権処理に悩む日本のみならず、アメリカ・ヨーロッパ諸国でも不況の中にある。各国でも経済財政政策の一環として税制改正が行われるが、減税・優遇税制などで、国民の税金負担を軽減させる傾向にある。財政赤字に悩む諸国は減税によるメリットを考えながら政策を実行するため、日常生活において影響の多い所得税・消費税・相続税、企業の運営を左右する法人税、経済活性化の糸口とされる株式売買に関する証券取引税などに改正が集中する。

税制改正で目立って取上げられることの少ない固定資産税も、課税標準と評価額との乖離問題を解決し、公平・中立・簡素という租税原則にのっとったものとなることが期待されている。

固定資産税の性格は、位置付けしにくいもので
受理日：平成13年10月12日

はあるが、課税を行う以上これを避けることはできない。課税の根拠となる性格を明らかにし、時価評価や地価公示の7割水準の妥当性、現在課題とされている負担水準の均衡化についての議論を深める必要がある。現在の曖昧な性格に、明確な課税の根拠を示し、市場経済の状態によって考え方が左右されにくい課税がおこなわれることが望ましい。

1. 性格論争

固定資産税の性格には、下記にあげる4点がある。結論からいうと、現行の固定資産税についての性格付けが1-1から1-3までにおいてはほぼ一致している（ただし、1-2は性格とする必要はないと考えるが、多く論じられる為、一応列挙する。）が、1-4のみ、考えが統一されていない。評価・課税標準の問題からは、収益税か財産税かという性格論争はよく取り上げられるので、この

論争を重点的に掘り下げていきたい。

1-1. 物税対人税

現行の固定資産税では、人的事情が顧慮されていない点と物的な側面に着目して課税されている点から、物税であると考ええる。

固定資産税制度では固定資産税の性格を、「固定資産税は、固定資産(土地、家屋及び償却資産)の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、資産価値に応じて、毎年経常的に課税される物税である。」¹としている。

多くの学者の間でも、以下であげるように、物税というところで固まっているようである。ただし、所有者の人的要件に対する配慮として、天災などにみまわれた者や生活保護者には減免の規定があるが、最低生活水準の保障を図るためであり、このことを取り上げて人的控除とすることは無理がある。国・府県・市町村などの公共・地方団体の課税を禁止する非課税措置は、公益上・政策上の理由からなされているが、団体独自の収益となるものなどにかかるものは、廃止すべきである(鉄道事業者の地下道、宗教法人の境内建物、学校法人・医療法人の教育施設、農協等の病院、健保・共済の病院、万博協会の固定資産等)が、このことを取り上げて人税とすることは難しい。また、非課税措置を全廃して国・府県・市町村が収益のでない施設等の固定資産税を支払うことになると、結局税金で税金を支払うことになり、あまり意味のないことになる。

「人的側面に着目して課税される租税を人税(personal tax, personensteuer)または主体税(subjektsteuer)と呼び、主として物的な側面に着目して課される租税を物税(impersonal tax, realsteuer)または客体税(objektsteuer)という。前者においては、納税者の人的事情が顧慮されることが多いのに対し、後者においては、人的事情は一般に考慮の外におかれる。所得税・相続税は前者、固定資産税・消費税は後者に属する。」²

「固定資産税は、固定資産そのものの有する価値に着目し、その固定資産を所有することに担税力を見出して、その価格に応じて一定税率をもって

課税する物税である。」³「固定資産自体の有する価値(収益性)に着目し、その資産を所有することに担税力を見出して、その資産価値に応じて課税される物税と観念されている。つまり、固定資産税は資産の価値に課される税であり、その資産の所有者が個人であるか法人であるか、所得が少ないか多いか、勤労者であるか年金生活者であるかなどの人的条件を考慮しないで、一律に課税される税である。このような税を物税とっている。」⁴「固定資産税というのは物税であり、利益に応じた税金です。従って人に着目しないので、能力原則に応じて所有者が税金を負担する力があるかどうかということとは無関係に課税されなければならない税金だと思っています。そのため、どこに納税者が住んでいることとは無関係です。」⁵「固定資産税は、固定資産そのものの有する資産価値に着目し、その固定資産を所有することに担税力を見出して毎年継続的に課税される物税である。固定資産税の課税にあたっては、納税者となる所有者の人的要件(所得の多少、扶養家族の有無や多少、身体的条件、年齢等)は考慮されず、固定資産の物的要件(その価格に反映される数量、面積、用途等)のみが考慮される。納税者である所有者の所得が高いか低いか拘わらず、その有する固定資産が同じ価値のものであれば、同じ額の固定資産税負担が求められる。」⁶

ただ、固定資産税を人税化し、市場活動で活用される土地に関しては課税し、活用されない居住用の土地などには課税しない、といった現行の税制の前提を覆すことを提案する説⁷もあるが、学者本人も言っているように、市民権を得ることはないだろう。人税化論では、「物税としての性格が強い固定資産税に人税的要素を取り込み土地所有者の実態に応じた課税がなされなければならない。投機的財産や資本的財産と生存権的財産とを区別し、後者は非課税にするか、収益還元価格に基づく低率課税にすべき」⁸とする説もあるが、人税的配慮を主張するのに、土地を所有しない者については述べられておらず、投機的財産や資本的財産と生存権的財産との区別が困難であるため、

実現は難しいと考える。

1－2．応能原則対応益原則

租税負担配分の基準を、納税者の担税力に求めるのが、応能原則で、これは「各納税者の負担額は、租税支払い能力の大きさに従って決められるべきであるという原則。」⁹、「人税で、本来、その人間の経済力に対して課すもので、累進税率により税額が決定される。」¹⁰とされている。応益原則とは、「課税対象が、行政サービスから受ける便益の大きさに従って、その税額が決定されるという原則。」¹¹、「個人が、国・地方団体の活動から受ける利益の程度に応じて税負担をすべきとするもので、比例税率に結びつく。」¹²とされている。

現行固定資産税は、租税の支払能力の大きさに従って税負担がなされているのではなく、所有しているものから得られる利便性について税負担がなされているので、応益原則にのっとっている。この場合の益とは、市場利益（収益）ではなく行政サービスを得る上での利益や、資産を所有することによって得られる利便である。所有固定資産の有無で、税負担の有無が決定していることは、その固定資産から測られる支払能力（その固定資産から得られる売却益や賃貸収入などの市場利益）ではなく、固定資産の所有があるかないかについてのみ課税されているので応能原則ではない。所有している人の事情は考慮されず、固定資産の資本価値（キャピタルゲインは含まない）に課税されている。固定資産税を物税とする多くの学者の間でも、このような応益原則とする考え方が多い。

「固定資産税は、固定資産がその所在する市町村から受ける利益に着目して、その受益の度合を表すと認められる固定資産の価格を課税標準とする応益原則に立脚した税である。」¹³「固定資産税は、上下水道整備・し尿処理施設等の応益的因果関係に基づいて、その固定資産の所有者に、市町村行政サービスの費用の一部についての負担を求めるものである。」¹⁴「固定資産は、…市町村の行政サービスとの間に強い受益関係が認められる。このような固定資産に市町村の行政サービスの費

用の一部を負担させるのが固定資産税であり、市町村税として最もふさわしい税とされるゆえんである。」¹⁵

応能原則とする所得税・法人税も行政サービスを受けるのであるから、税金であれば、全て応益原則は当てはまるのではないか。よって、性格として上げられる「行政サービスとの間に存在する受益関係」を、強調する必要はなく、人税か物税かということの違いのみにつきるのはないだろうか。

1－3．国税対地方税

国税とは、国が賦課・徴収する租税であり、地方税は、地方公共団体が賦課・徴収する租税である。¹⁶

地方税法342条1項では、「固定資産税は、市町村税であって、固定資産の所在する市町村によって課される。（ただし、東京都のうち特別区の存する区域においては都によって課税される。地方税法734条1項、736条1項）」と定めている。

昭和25年（1950）、市町村の独立財源として不動産税（固定資産税の前身）が位置づけられたため、地方税として考えられている。[1-5 シャウプ勧告参照]「大抵の租税よりも運用が容易であり、また地方行政費を負担する住民の能力に大体釣り合っている。」¹⁷

シャウプ勧告以来不動産税として地方税の役割を担っており、現行の固定資産税も多くは学説で地方税と位置づけられている。「固定資産税は、住民税とともに、市町村の税収において大きなウェイトを占めていること、住民税・事業税等、主要な地方税目が国税である所得税・法人税の課税標準を利用しており、…国と地方が税源を分かち合っている関係に対し、地方独自の財源であって、数少ない純粋な地方独立税であること、その税収において比較的安定性と伸張性に富んでおり、また地域的偏在性も少ないことの3点から、地方税としてきわめて重要な位置を占めている。」¹⁸「地方分権が進み、21世紀は地方の時代といわれている。国の固有の事務である国防、外交、司法、国家的見地からの産業政策以外はできるだけ地方

自治体に権限を委譲すべきだという意見が強くなっている。地方自治体の役割が大きくなってくると、それだけ財政基盤をしっかりとさせることが必要となる。…固定資産税は住民税と共に市町村の主要な財源であり、固定資産税は安定的な基幹財源として重要な位置を占めている。」¹⁹「税源の移動性が小さいこと、不動産税を基礎的な自治体に持っていくといういままでの地方税の原則、そして独立税という形態に拘って考えると、固定資産税はいずれの基準からいっても地方税に適用していると考えている。」²⁰

地方団体で、固定資産税課税標準の評価がなされている点や、ジニ係数が低く全国的に偏在が少ない²¹ので、地方税とすることに妥当であると思われる。

1-4. 財産税、収益的財産税、収益税

「固定資産税は、財産税か、収益税か。」という考え方が言われるのは、地価公示価格と課税標準の乖離が大きく、時価評価がされていないということが原因となっている。財産税、収益税、バブル時に出てきた収益的財産税、これら3つの説は、以下のようなものである。

財産税説とは、固定資産の資産価値に着目し、その所有の事実に応税力を認め課される財産税とする説。

収益的財産税とは、財産税ではあるが、通常その財産の所有によって得られる収益のうちから支払われることを予定しているとする説。

収益税説とは、資産価値に応ずる一定の予想収益力に対応した税負担を求める税であるとする説。ある人の所有している生産要素からもたらされる収益を対象として課される租税のこと。²²

「固定資産税の性質の理解は視点の違いによって容易に変わりうるものであり、課税標準の把握を性質論から出発しなければならないとすることには疑問がある。」²³ということもいわれており、性格論と課税標準が混同されて論じられることに危惧の念があるのも事実である。

収益的財産税は、バブル時地価が高騰し、財産権・所有権の保障という点から、税負担の限界を

指摘したもので、財産税に課税上限を加えたものである。根本的には財産税であるようである。固定資産税の課税制度では、歴史的背景からも見られるように、急激な税負担を抑える措置が行われているので、課税上限自体を性格論に加える必要はないと考える。もし所有する財産から得られる収益内で支払うと性格上することは、人的控除も含めて検討することの必要性が出てくる。

1-4-a. シャウプ勧告の解釈

シャウプ勧告における解釈を、各説において検討する。

財産税では、「償却資産を固定資産税の課税対象に含めることを勧告した…償却資産について賃貸価格を課税ベースにすることは困難…資本価格を固定資産税の課税ベースとして用いるほかはないという考え方をとっている。資産再評価で、『この自動制禦（過大な再評価による資産の譲渡益の圧縮を防止すること）のためには、土地・家屋税は、賃貸価格ではなく、資本価格に課されなければならない。』と述べている。…シャウプ勧告が、固定資産税を財産税として構想していたことは、ほぼ間違いないと思われる。尤も、勧告は、賃貸価格を基礎として土地・建物の資本価格を算出することを勧告したが、これは短期間の間に固定資産の資本価格を確定しなければならない必要性から、一種の便法として、資産の価格は、それが生み出す収益の現在価値に等しい、という経済学説に従ったものではないかと思われる。勧告が、固定資産税を財産税であると考えていたことは、『〔資本価格を算出した〕結果は、資産が自由市場で譲渡されたとした場合の価格、ないしは建物を再建築するとした場合のコストとほぼ一致するであろう。』と述べていることから明らかである。』²⁴

収益的財産税では、「シャウプ勧告は、当時の賃貸価格が低く極めて合理性の乏しいものであり、日本で土地が投資の対象となり、資本価格と収益価格が乖離するということをおそらく予想しておらず、取引事例がある場合には資本価格の方が調査、評定がし易いということから資本価格による

べきだといったもの（資本価格といい、賃貸価格といい、ノーマルな経済現象からいうと同一資産の異なる側面にすぎないとみたものである。）²⁵ 「シャープはアングロサクソンの税金しか念頭になく、地租と家屋税はプロパティ・タックスとかレイトではないかと思ったのである。…ここが収益税か、財産税か、混乱させてしまう原因になってしまった。地租、家屋税は…フランスがナポレオンのフランス革命によってつくった税金なのです。これは収益税といわれている税金で、…物税です。…収益税は収益そのものに課税するのではなく、収益を推定できるような外形標準で課税するのが定義です。…家賃そのものにかかるのではなく、外形で課税するのが収益税なのです。…すると外形の違ったものに対しては違った収益税を準備しなければならないのです。財産税というのはそうではなく価格に対してかけるので、外形が違ったものでもかけられ、広くかけられるのです。…なぜ収益税を分けて外形でかけていたかというところ、価格がつかまえにくいからです。ところが価格でほんとにつかまえるのであったら別に個別で課税する必要はなく、まとめることもできるし、極端に言えば一般財産税にして人税にしてしまうことは可能です。ただ、シャープは自分たちの国の税金だとみなしたうえで、…『固定資産税は事業主又はその消費者をして警察、消防、及びその事業がその地方から得るその他の保護の対価を支払しめるために』税金を課税するのだと言っています。」²⁶

収益税では、「固定資産税は、固定資産—土地、家屋および償却資産—を対象として課される市町村税であり、シャープ勧告に基づく昭和25年の地方税制の改正によって創設されたものである。それまでは土地に対しては地租、建物に対しては家屋税、また特定の償却資産に対しては船舶税、電気税、軌道税等がそれぞれ別個の税目として課されていた。そして地租および家屋税については、それが土地および家屋の賃貸価格を課税標準としていたためその性質は収益税であると解されていた。」²⁷としている。

シャープ勧告の解釈においては、財産税と収益的財産税は『〔資本価格を算出した〕結果は、資産が自由市場で譲渡されるとした場合の価格、ないしは建物を再建築するとした場合のコストとほぼ一致するであろう。』という内容を、資本価格を賃貸価格とせず、課税客体そのものの価格にかかる財産税として解釈している。収益税は賃貸価格とし、課税客体が持つ収益力に担税力を見いだして課税している。ただし、シャープ勧告においては、土地の収益還元価格は、その資本価格＝市場価格に一致するという考え方がとられていることに注意しなければならない。

1-4-b. 負担配分の基準

税負担配分の基準を、何に求めているかを検討する。

財産税では、「固定資産税は、固定資産が市町村の行政サービスから受ける保護と便益に着目して課される。」²⁸としている。

収益的財産税では、「固定資産に市町村の行政サービスの費用の一部を負担させるのが固定資産税であり、市町村税として尤もふさわしいゆえである。このような観点から、固定資産税は、応益的な性格をもった財産税であるということができる。」²⁹、「固定資産税は、固定資産がその所在する市町村から受ける利益に着目して、その受益の度合を表すと認められる固定資産の価格を課税標準とする応益原則に立脚した税である。」³⁰としている。

また収益税は、「土地、家屋及び償却資産という本来収益力を有する財産を課税客体とし、これらの財産のもつ収益力に担税力を見いだして税負担を求めることを建前としているものであるから、このような観点からすれば、固定資産税は収益税に属すると考えてよいと思われる。」³¹としている。

財産税と収益的財産税は、市町村の行政サービスから受ける受益関係に着目して課されるという、応益的であることで一致している。（ただし、収益的財産税の一部に担税力に税負担を求め、収益を上回るような課税は保有税として許されない限界があるとしている学者もいる。³²）収益税は、

固定資産自身が持つ担税力に税負担を求めており、応能的な要素を持っている。前者は物税であることに徹底し、後者は人的控除の可能性も含むことになる。

1-4-c. 評価額の求め方

評価額を求める方法では、どのようになるかを検討する。

財産税では、「固定資産の取引価格を基準として課税される」³³「個々の土地の市場価値の認定を客観的且つ合理的に行うことができるならば、収益還元価格説の難点を克服ないし大幅に解消することができる。…収益から資産の現在価値を還元するという作業が不要であるから、標準的収益額の認定も不要であり、また、市場価値の決め方いかんによっては、評価の過程から恣意を排除し、土地相互間の公平と地域間の均衡を確保することができる。」³⁴「売買実例価格に従って資産の評価をする場合に、不正常な条件を排除すべきことは、市場価格説の下においても当然のことであり、問題は、むしろ、何をもって不正常な条件と考えるかにある。市場価格説の下においては、将来のキャピタル・ゲインが地価形成の重要な要因になることは、いわば自明のことであるが、その場合においても、納税者に過重な税負担を課することを避けるための政策的配慮として、投機的売買において形成された価格のうち異常な部分を評価に当たって排除することは許される、と考えるべきであろう。」³⁵とし、性格上財産税とすることの妥当性を説いている。

収益的財産税では、「固定資産の所有は、常に使用収益のためではなく、値上がり利益を期待して所有する場合や販売を目的として所有する場合もあるから、時価を一般的に再取得価格とか収益還元価格とすることも妥当とは思えない。使用収益がなされていない遊休地に対しても固定資産税は課されるから、固定資産税の時価は資産の客観的価値すなわち、それを通常の取引価格もしくは交換価値で評価した価格であることを原則とし、取引価格や利用価格・収益還元価格により評価することが妥当であると思われる。」³⁶「価格は固

定資産税の課税標準となるべき価格であり、固定資産税の性格ないしは本質を固定資産そのものの有する価値（使用収益し得る価値）に着目して課する収益的財産税であると解すれば、ここでいう「適正な時価」とは、固定資産を売却し、処分する価格ではなく、固定資産を使用収益するために取得する際の調達価格（購買価格）であり、それは一般的には、自由市場において正常な取引の下に成立する市場価格であると考えられる。」³⁷「固定資産税が物税（財産税）であるということは、課税標準が資本価値であるということに結びつくものではなく、物税であるとしても課税の対象となるのは財産から発生する収益であり、財産から発生する収益に対する課税もその上限について財産権の保障の視点から検討することが要請される。（土地保有税の一種である固定資産税は、その土地で継続して居住や営業を続けられる税金でなければならないという本質的な要請がある。）」³⁸「土地の価格の場合に売買実例のように投機であまり振られる価格よりも、収益還元要素を入れた方がいいと思っていますが、国が一括して決めるというよりも、それぞれの地方公共団体がどういうやり方をとるかを判断して構わないのではないかと考えています。」³⁹などの考え方である。

収益税は、「資産価値を課税標準とすることによって、資産価値に応ずる一定の予想収益力に対応した税負担を求める」⁴⁰とし、収益還元価格を示唆している。

財産税では、投機的売買において形成された価格のうち異常な部分を評価に当たって排除することを、負担水準の問題とし、性格論上取引価格とすることは問題としていない。価格の正常性を考察するなら、性格論から離れることを説いている。収益的財産税は、売買実例価格による評価で、税負担が支払い能力を超えることを恐れ、収益還元価格とすることを説いている。収益税は、課税標準の問題は性格論とは異なることを懸念しつつ、予想収益力内で税負担を抑えるよう、評価を行うことを説いている。

1-5. 性格論争まとめ

シャープ勧告でもあるように、地方財源として固定資産税を考え、現行では人的控除は考慮しない物税であるとするのが主流である。ただ、市町村行政サービスの受益関係に着目し課税するという応益的な性格は、間違っていないけれども、他の地方税にも当てはまるので決定的な性格付けにはなりにくい。

ただ、「固定資産税の本質を収益税に求めるか財産税に求めるかは立法政策の問題であり、現行法が固定資産税を財産税として位置付けている」⁴¹、「その（固定資産税）性質は資産所有という事実に着目して課税される財産税であって、資産より生ずる収益に着目して課税される所得税とは異なるものと解される。」⁴²というように、近年の判例では、性格を財産税としているものが殆どである。

しかし財産税は収益税との明確な区別がなされておらず、資産の価値の求め方でも収益還元法を容認していることから、曖昧な点が目立つ。収益税と異なる決定的な財産税としての位置付けに乏しい。

収益税は、「資産価値を課税標準とすることによって、資産価値に応ずる一定の予想収益力に対応した税負担を求める」⁴³としているので、収益還元価格により価格を決めることになる。収益還元法が徹底すれば、殆どの資産価値を把握することができるが、現状の方法では、無理な点がある。第一に、居住住宅の賃貸価格や、事業者内で使用する什器備品等の償却資産のように、売買・賃貸することがないものについても、価格を設定し、客観的な価格を査定しなければならないことである。現状ですべての資産の客観的価値を把握することは、限界がある。第二に、下落しつづける地価のように、市場価値が資本価値より下がり、資本価値として価格をもとめる収益還元法では、時価と評価額の逆転の乖離現象（バブル時は時価が高く、地価下落時は評価額が高い）を導く可能性

がある。第三に、収益還元価格を持ち出すことで、性格論と評価、負担水準などの問題を混同していることを危惧する学者¹もいる。

財産税、収益税どちらにも欠点があり、どちらかに決定付けるのも困難であるが、判例などから、固定資産税制においては財産税としての位置付けから揺るがないと思われる。

2. 諸外国の性格

アメリカでは、「地方団体が、それぞれの歳出を見積もった後、その他の収入を積み上げ、それを控除した必要額を財産税でまかなうことになるため、その額になるよう財産税の税率を設定する。」⁴⁴というように、必要な歳入額にあわせて財産税を徴収しており、住民の同意を得るためにその過程にいたる情報を公開している。また、財産をその性質・用途に応じてクラスに分け、税率、評価率、評価基準、評価方法、課税客体等を調整することを通して異なる分類ごとに不均一課税を認めている（用途分類課税）ことも、全国的に評価を統一し、用途分類はしない日本の制度とは違う。

イギリスでは、評価は8価格帯で分け評価もカウンシル・タックスにおいては10年以上なされていないという大雑把な点で、言い換えれば、評価について時間と費用がかけられていないということである。ただし、住民の不満に対する制度はかなり整っているので、住民が上手にその制度を利用すれば、納税側と徴収側の納得した評価額になりやすく、地方自治体の負担が少なくて済み、大雑把ではあるが上手く評価されているように感じる。

フランスでは不動産税に加えて住宅税がかかり、評価はめったに行われず、時価との乖離は計り知れない。評価方法は、賃貸価格を基準にしているので、手法的には収益還元法が主流になっている。アメリカ・イギリス同様、税率を配分により決定している点は、自治体主体の色が濃いことを物語

1 「固定資産税の性質の理解は視点の違いによって容易に変わりうるものであり、課税標準の把握を性質論から出発しなければならないとすることには疑問がある。」（石島弘）、「固定資産税の性質と税負担がどの程度であるべきか（負担水準）とは、理論上別個の問題である。…この二つの別の問題を理論的に混同しているとの批判を免れないだろう。」（金子宏）ということもいわれており、性格論と課税標準が混同されて論じられることに危惧の念がある。

る。不動産評価は、イギリスにならっているようだが、比較方式ではイギリスほど不動産市場に透明性がなく、資本還元方式では資本還元する対象を総収益か純収益かは評価人にまかされているなど、評価手法を高度化する必要がある⁴⁵ようである。

ドイツは、シャープ勧告以前は日本の税制の手本であった。近年のドイツにおける不動産税の位置付けの特徴としては、私人と国家の負担を五分としている点がある。私的利益と行政サービスの割合を明確にしている点では、画期的なことである。しかし評価において30年以上もなされていないので、市場価格との乖離が問題である。

中国では、土地家屋の保有の事実にもとづいて課税されるのではなく、一部収益をあげるところに課税し、収益差を調節する機能、経済政策に徹した税である。日本の固定資産税、欧米の財産税とも全く違う発想から生まれた、国益優先の税制であると思われる。

韓国の固定資産税は、財産税とも呼ばれ、地方政府が課税主体となる地方税である。税率や特例は中央政府が決めており、地方政府が自らの収入を増加させるために税率を変えることはできない。税率を地方政府で変更できる制度ではあるが、実際は全国ほぼ一律のため、地方の収入を増加させるために税率を変えることはできない日本と似ている。ただ、資産の種類によって税率が異なるというのは日本とは違い、より正確な個別財産税になっている。また、課税標準が市町価格と日本より乖離している。⁴⁶

アメリカ、イギリス、フランスのように、必要な歳入額から逆算して税率等を決定する方法は、地方自治の財源として、財産税・不動産税を確固としたものにしていく。アメリカなどは、制度に対する市民権を得るために、情報公開を行うなど、積極的である。地方分権を進める上で、参考になる制度である。中国・韓国のように国が介入する場合もあるが、地方分権が進めば地方財源となるということが、歴史的に立証されるだろう。

イギリスは、評価を8価格帯に分けるという評

価の簡素化を狙った制度で、評価でのクレームに耳を貸す体制も整っている。この相互作用によって、評価の簡素化と評価額と時価の一致を図っている。ドイツでは、5公5民原則で課税の上限を決め、地価上昇時の課税対策をしている。

3. 結論

バブル時のような地価の高騰期や現在のような地価下落期の両時期においても通用するような課税がなされることが重要である。課税の根拠は必要だが、いかなる場合でも公平な課税がなされるような制度が整うことがより重要である。

収益税説は、「資産価値を課税標準とすることによって、資産価値に応ずる一定の予想収益力に対応した税負担を求める」⁴⁷としているので、収益還元価格により価格を決めることになる。収益還元法が徹底すれば、殆どの資産価値を把握することができるが、現状の方法では、困難な点が多い。また、地価が下落しつづける場合、市場価値が資本価値より下がった時、収益還元法を用いても正しい資産価値を把握できるとは限らないのである。

財産税説は、判例でも支持されているように、長い間定着している説で、ただ、バブルの時期において資産価値が高騰し、税負担が急増してから、収益税的な考え方が多く論じられるようになってしまった。収益還元法は、その先駆けである米国でも、居住住宅など収益のない資産についての算定方法に、売買取引事例価格を採用しているなど、未完成の部分もあるようなので、取引価格を基本とする財産税説が今後しばらくは主流であると思われる。

財産税か収益税かは、明確に線引きできないところがあり、マスグレイヴも「主として不動産税を課税対象とした一律の財産税に対する論拠を打ち立てることはかなり難しい」といえる。固定資産税も一概にどちらの性格を持つとは言いがたく、両方の性質を兼ね備えているというのが近いと思われる。

また、財産税の保障（憲法29条）を空洞化させないように、土地保有を継続できる範囲で負担を求める税であることが必要であることは確かで、評価・課税標準の面からも考察される必要がある。

固定資産税の課税構造を改革する上で、政治的な要請を考慮しながらも、憲法や法令に適合する税制、納税者がその合理性を検証できるような税制を構築できるように、研究を続けるべきである。

参考文献

- 1 『平成12年度 固定資産税関係資料集』
財) 資産評価システム研究センター
- 2 『租税法―第8版―』金子宏著 弘文堂 2001年
- 3 『現代地方自治全集20 地方税―各論Ⅱ―』
前川尚美・杉原正純著 ぎょうせい 昭52年
- 4 『地方自治講座11地方税Ⅱ』松尾徹人・小林公明・折笠竹千代・板倉敏和著 第一法規出版 昭61年
- 5 「固定資産税をめぐる諸問題」神野直彦 租税研究 1999.5
- 6 『固定資産税の現状と課題』監修 占部裕典
全国婦人税理士連盟編 信山社 1999.3. p.16
- 7 「法理論の視点からみた土地政策と土地税制」
三木義一 法律時報63巻2号 1991.2
- 8 『企業・土地税法論』北野久著 1978年 勁草書房 p.197
- 9 『地方税の理論と課題』橋本徹編著―第7章固定資産税の本質と改革の方向 米原淳七郎―
税務経理協会 1995年
- 10 「地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会報告書について」内藤尚志 地方税48巻4号 p.92 1997年
- 11 『地方税の理論と課題』橋本徹編著―第7章固定資産税の本質と改革の方向 米原淳七郎―
税務経理協会 1995年
- 12 「地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会報告書について」内藤尚志 地方税48巻4号 p.91 1997年
- 13 『現代地方自治全集20 地方税―各論Ⅱ―』
前川尚美・杉原正純著 ぎょうせい 昭52年p.8
- 14 『固定資産税の現状と課題』監修 占部裕典
全国婦人税理士連盟編 信山社 1999.3. p.14
- 15 『地方自治講座11地方税Ⅱ』松尾徹人・小林公明・折笠竹千代・板倉敏和著 第一法規出版 昭61年 p.8
- 16 『租税法―第8版―』金子宏著 弘文堂 2001年
- 17 『シャウプ使節団日本税制報告書』(Report on Japanese Taxation by Shoup Mission, vol. 1～4) C.S. シャウプ著 1949年
- 18 「固定資産税の性質と問題点」金子宏 税研 1993年
- 19 「固定資産税の課税構造を改革するための考察」山田二郎 東海法学17号 東海大学法学部 p.21
- 20 「固定資産税をめぐる諸問題」神野直彦 租税研究1999.5 p.16-17
- 21 『平成12年度版 要説固定資産税』固定資産税務研究会編 ぎょうせい 2000年
- 22 『地方税Ⅱ』原田淳志・内藤尚志・平井伸治著 ぎょうせい 1999年
- 23 「資産税の時価以下評価による課税と租税法主義」石島弘 租税法研究 11号 p.50-51
- 24 「固定資産税制度の改革―その一〔固定資産税の性質と土地評価のあり方〕―」金子宏 『政策実現と行政法』成田古稀記念 有斐閣 1998年
- 25 「固定資産税の課税構造を改革するための考察」山田二郎 東海法学17号 東海大学法学部
- 26 「固定資産税をめぐる諸問題」神野直彦 租税研究1999.5 p.17-18
- 27 「固定資産税違憲訴訟判決―千葉地裁 57.6.4.」原告請求原因 判例時報 1050号 p.41-42
- 28 「固定資産税の性質と問題点」金子宏 税研 1993年 p.6-7
- 29 『地方自治講座11地方税Ⅱ』松尾徹人・小林公明・折笠竹千代・板倉敏和著 第一法規出版 昭61年 p.8
- 30 『現代地方自治全集20 地方税―各論Ⅱ―』
前川尚美・杉原正純著 ぎょうせい 昭52年p.8
- 31 『講座 固定資産税』(昭和47年版) 宮尾盤著 p.12
- 32 「固定資産税の課税構造を改革するための考察」山田二郎 東海法学17号 東海大学法学部 p.7
- 33 『地方税制のあり方―固定資産税等を中心に―』金子宏著 朋文社 1996年 p.27
- 34 「固定資産税制度の改革―その一〔固定資産税の性質と土地評価のあり方〕―」金子宏 『政策実現と行政法』成田古稀記念 有斐閣 1998年 p.353-354
- 35 「固定資産税制度の改革―その一〔固定資産税の性質と土地評価のあり方〕―」金子宏 『政策実現と行政法』成田古稀記念 有斐閣

- 1998年 p.354
- 36 「資産税の時価以下評価による課税と租税法律主義」石島弘 租税法研究 11号 p.51
- 37 『現代地方自治全集20 地方税－各論Ⅱ－』前川尚美・杉原正純著 ぎょうせい 昭52年 p.74
- 38 「固定資産税の課税構造を改革するための考察」山田二郎 東海法学17号 1997年 東海大学法学部 p.7-8
- 39 「固定資産税をめぐる諸問題」神野直彦 租税研究1999.5 p.20
- 40 『講座 固定資産税』（昭和47年版）宮尾盤著 p.12
- 41 「固定資産税違憲訴訟判決－千葉地裁 57.6.4.」原告請求原因 判例時報 1050号 p.53
- 42 「昭和52年11月7日名古屋地判・昭和51年（行ウ）33号」判決理由 租税法判例体系第2期版 第一法規 p.7415
- 43 『講座 固定資産税』（昭和47年版）宮尾盤著 p.12
- 44 「アメリカの財産税の概況について」内藤尚志 資産評価情報通巻116号 財）資産評価システム研究センター 2000年 p.4
- 45 「イギリス、ドイツ、フランスの鑑定制度」緒方瑞穂 不動産鑑定第38巻6号通巻465号 2001年 住宅新報社 p.21-23
- 46 『土地税制の研究－土地保有課税の国際比較と日本の現状』目良浩一・坂下昇・田中一行・宮尾尊弘著 財）日本住宅総合センター 1992年 p.129
- 47 『講座 固定資産税』（昭和47年版）宮尾盤著 p.12